

DECIZIA NR.55

Directia generala a finantelor publice, Biroul de solutionare a contestatiilor a fost sesizata de catre DG.F.P. -Serviciul Juridic, prin adresa nr. cu privire la reluarea procedurii de solutionare a contestatiei depusa de persoanele fizice xxxx si XXX **sot-sotie** cu domiciliul in Mun. si inregistrata la D.G.F.P. sub nr..

Contestatia a fost formulata impotriva masurilor stabilite de organele de inspectie fiscala in Decizia de impunere nr. si Raportul de inspectie fiscala nr., prin care s-a stabilit suplimentar de plata suma de lei, care se compune din:

- lei reprezentand taxa pe valoarea adaugata;
- lei reprezentand majorari de intarziere aferente TVA

Intrucat verificarea a fost efectuata urmare adresei transmisa DGFP - activitatea de Inspectie Fiscala de catre Inspectoratul de Politie al judetului - Serviciul de Investigare a Fraudelor, prin adresa nr. Biroul Solutionare contestatii a solicitat Inspectoratului Judetean de Politie - Serviciul de Investigare a Fraudelor sa comunice daca in cauza a fost deschis dosar penal. Prin raspunsul inregistrat la noi sub nr s-a comunicat ca in cauza a fost deschis dosarul penal cu numarul (al Parchetului de pe langa Judecatoria).

Contestatia a fost depusa in termenul legal prevazut de art 207 din O.G. nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, in raport de comunicarea Deciziei de impunere nr., in data de 06.07.2010 si de data depunerii contestatiei la DGFP in 14.07.2010, conform stampilei acestei institutii.

Prin Decizia nr., D.G.F.P.- Biroul de Solutionare a Contestatiilor a dispus suspendarea solutionarii cauzei cu privire la suma totala de lei reprezentand TVA si accesorii aferente, pana la pronuntarea unei solutii irevocabile pe latura penala, procedura administrativa urmand a fi reluata la incetarea motivului care a determinat suspendarea, intrucat actul de control si anexele au fost inaintate organelor de urmarire si cercetare penala pentru continuarea cercetarilor.

Prin adresa inregistrata la D.G.F.P. sub nr., Serviciul Juridic din cadrul D.G.F.P., comunica faptul ca, impotriva Deciziei nr. , persoanele fizice xxxsi xxxx au promovat actiune in instanta.

Solutionand cauza, Tribunalul prin Sentinta civila nr. a respins actiunea formulata de reclamanti.

Impotriva Sentintei civile nr. ,persoanele fizice xxx si xxxx au formulat recurs.

Urmare a solutionarii recursului, Curtea de Apel, prin Decizia civila nr., modifica in tot sentinta atacata, in sensul ca:

- admite actiunea formulata de reclamanti in contradictoriu cu D.G.F.P.;
- dispune anularea deciziei nr. emisa de D.G.F.P. si obliga institutia sa solutioneze pe fond contestatia formulata de persoanele fizice XXX si XXXX impotriva Deciziei de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr. .

Constatand ca in speta sunt intrunite conditiile prevazute de art. 205, 207 si 209 din O.G. nr.92/2003 republicata, privind Codul de procedura fiscala, D.G.F.P. este investita cu solutionarea contestatiei formulata de catre persoanele fizice xxx si xxx **sot-sotie**.

I. Persoanele fizice **xxx** si **xxx sot -sotie** contesta Decizia de impunere nr. si Raportul de inspectie fiscala nr. si solicita anulara actelor contestate prin care s-a stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei si majorari de intarziere in valoare de lei.

In contestatia formulata contestatorii sustin ca actele administrativ fiscale contestate sunt nelegale, din urmatoarele motive:

Contestatorii sustin ca activitatea de vanzare imobiliara nu poate fi considerata ca activitate de comert, ei nu pot avea calitatea de comercianti si operatiunile desfasurate au caracter civil si nu comercial avand in vedere ca vanzarea - cumpararea de imobile este exclusa de Codul comercial din categoria faptelor de comert obiective.

Petentii considera ca vanzarile de terenuri si constructii efectuate de persoanele fizice nu pot fi caracterizate ca fiind activitate economica din care se obtin venituri cu caracter de continuitate deci activitatea nu era incadrabila in prevederile art.127 alin (2) din Codul fiscal.

Petentii apreciaza ca pentru perioada 2004 - 2007, in conditiile in care achizitia de terenuri construibile s-a facut de la persoane fizice care nu au facturat TVA, revanzatorul, in speta contestatariei, nu erau obligati la taxarea operatiunilor deoarece nu au dedus TVA.

Pentru tranzactiile efectuate in perioada 2008 - 2009, contestatorii afirma ca terenurile tranzactionate erau terenuri agricole si in opinia lor , chiar daca aceste terenuri erau intravilane, pentru aceste tranzactii nu datorau TVA.

In ceea ce priveste majorarile de intarziere, solutia ce se va pronunta urmeaza obligatia principala. Daca se va retine insa ca se mentine obligatia de plata TVA intr-o mai mica masura, solicita sa se constate ca obligatia de plata a majorarilor de intarziere nu are suport legal. Contestatorii solicita sa fie anulate, considerand ca au fost de buna credinta si au achitat toate impozitele conform art.77.1 din Codul fiscal. Deoarece nu au avut cunostinta de vreo obligatie scadenta, petentii considera ca nu datoreaza nici majorari de intarziere.

Fata de cele de mai sus petentii solicita admiterea contestatiei si anulara Deciziei de impunere nr. si a Raportului de inspectie fiscala nr..

II. Prin Decizia de impunere nr., organele de inspectie fiscala din cadrul D.G.F.P.-Activitatea de Inspectie Fiscala - Serviciul Inspectie au stabilit suplimentar de plata TVA in valoare de lei si majorari de intarziere aferente TVA de plata in valoare de lei.

Din raportul de inspectie fiscala nr., care a stat la baza emiterii Deciziei de impunere nr., contestata de catre persoanele fizice **xxxx** si **xxx** rezulta urmatoarele:

Potrivit "listei nominale beneficiar de venituri conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, contribuabilul **xxx** figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei. In ceea ce priveste persoana fizica **xxxx**, aceasta figureaza cu tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2008-2009 in urma carora a obtinut venituri totale in suma de lei.

Bunurile vandute au fost detinute in coproprietate de ambii contribuabili (sot si sotie) astfel ca pentru stabilirea plafonului de TVA persoanele fizice **xxx** si **xxxx** au fost tratati ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, in conformitate cu art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Diferentele de numar de pozitii si sume intre lista nominala a d-lui **xxx**si a d-nei **xxx** provin din faptul ca intre anii 2005-2007 notarul public a trecut ca beneficiar de

venit doar pe d-nul xxx iar incepand cu anul 2008 ca beneficiari de venit au fost trecuti ambii sotii, astfel ca listele nominale au fost comasate intr-o singura lista.

S-a constatat ca in lista nominala exista contracte cu dubla inregistrare prin care vanzatorul vinde la cumparatori diferiti, venitul fiind impartit in cota parte, astfel ca lista nominala comuna a persoanelor fizice xxx si xxx cuprinde in fapt de tranzactii imobiliare.

In timpul controlului inopinat contribuabilii au mai prezentat inca contracte de vanzare cumparare iar in timpul inspectiei fiscale au mai prezentat inca contracte de vanzare cumparare, rezultand un numar total de de tranzactii. Din acestea, contracte in care contribuabilii sunt beneficiari ai dreptului de uzufruct viager au fost excluse , astfel numarul de tranzactii analizate pentru perioada 2005-2009 a fost de de contracte de vanzare cumparare a caror valoare este de lei.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca la data de 22.02.2007 a fost depasita cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentand plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevazut de art.152 din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar dupa data de 28.02.2007, contestatarul trebuia sa se inregistreze la organul fiscal in termen de 10 zile (10.03.2007), devenind astfel platitor de taxa pe valoarea adaugata incepand cu data de 01.04.2007, lucru care nu a fost realizat.

Avand in vedere ca petentii au efectuat un numar de tranzactii imobiliare in perioada 2005-2009 constand in vanzarea de bunuri imobile, organele de inspectie fiscala au constatat ca activitatea desfasurata are caracter de continuitate, situatie in care trebuia solicitata inregistrarea in scopuri de TVA in conformitate cu prevederile Codului fiscal.

Deoarece petentii nu s-au inregistrat in scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vanzarea terenurilor si nu au declarat si achitat bugetului de stat TVA , organele de inspectie fiscala au colectat TVA in valoare de lei aferenta veniturilor in valoare de lei.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat majorari de intarziere in valoare de lei in conformitate cu prevederile art.119 si 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

III. Luand in considerare constatarile organelor de inspectie fiscala, sustinerile contestatarului , documentele aflate la dosarul cauzei precum si prevederile actelor normative in vigoare in perioada supusa verificarii, se retin urmatoarele:

Referitor la suma totala lei din care TVA in valoare de lei si majorari de intarziere aferente TVA in valoare de lei, contestata de catre P.F. xxx si xxx sot - soție, **D.G.F.P.Brasov prin Biroul de solutionare a contestatiilor este investita sa se pronunte daca pentru tranzactiile efectuate in perioada 2005-2009 constand in vanzari de bunuri imobile P.F. xxx si xxx sot-soție, datoreaza taxa pe valoarea adaugata in conditiile in care au desfasurat astfel de operatiuni cu caracter de continuitate si nu s-au inregistrat ca platitori de taxa pe valoarea adaugata.**

In fapt, in perioada 2005-2009 PF xxx si xxx sot - soție, tratati ca asociere, au realizat tranzactii constand in vanzari de bunuri imobile.

Potrivit "listei nominale beneficiar de venit conform declaratiei 208" emisa de MFP-ANAF, , a verificarii informatiilor transmise de catre notarii publici si a documentelor puse la dispozitie de catre contestatari s-a constatat ca PF xxx si xxx

figureaza cu un numar de tranzactii imobiliare efectuate in perioada 2005-2009 in valoare de lei.

In perioada 07.10.2005 -15.12.2009 contestatarii au realizat un numar de tranzactii, activitatea avand caracter de continuitate, fara sa solicite inregistrarea ca persoana impozabila in scopuri de TVA si nici ca persoana fizica care desfasoara activitati economice in mod independent sau exercita profesii libere.

Organele de inspectie fiscala au constatat ca operatiunile realizate de catre petenti reprezinta operatiuni cu caracter economic, o parte sunt scutite de TVA iar o alta parte sunt taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata, astfel ca **xxx** si **xxx sot - soție** aveau obligatia de a se inregistra in scopuri de TVA dupa depasirea plafonului de scutire stabilit conform legii.

Din documentele existente la dosarul contestatiei rezulta ca d-l **xxx** si sotia **xxx** au detinut in coproprietate imobilele care au facut obiectul contractelor de vanzare cumparare, ale caror venituri au fost supuse impozitarii din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit legislatiei in vigoare in cazul in care bunurile imobile sunt detinute in coproprietate de o familie, daca exista obligatia inregistrarii in scopuri de taxa pe valoarea adaugata, pentru vanzarea acestor bunuri imobile, unul dintre soti va fi desemnat sa indeplineasca aceasta obligatie.

La stabilirea plafonului de scutire tranzactiile au fost analizate in mod legal ca reprezentand o forma de asociere in scopuri comerciale, fara personalitate juridica, intre d-l **xxx** si d-na **xxx**.

Intrucat bunurile vandute sunt detinute in coproprietate, veniturile realizate au fost analizate ca fiind detinute dintr-o asociere in scopuri comerciale fara personalitate juridica in conformitate cu art.154 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare in anul 2006 care precizeaza:

"ART. 154

*Definirea asocierilor din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată
În înțelesul taxei pe valoarea adăugată, o asociere sau altă organizație care nu are personalitate juridică se consideră a fi o persoană impozabilă separată, pentru acele activități economice desfășurate de asociați sau parteneri în numele asociației ori organizației respective, cu excepția asociațiilor în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române".*

Pct.57 alin.(1) din HG nr.44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal dat in aplicarea art.154 precizeaza:

"57. (1) Orice asociat sau partener al unei asocieri ori organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective."

Art.125.1 alin.(1) pct.18 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal in vigoare incepand cu 01.01.2007 precizeaza ca:

"ART. 125^1

Semnificația unor termeni și expresii

(1) În sensul prezentului titlu, termenii și expresiile de mai jos au următoarele semnificații:

18. persoană impozabilă are înțelesul art. 127 alin. (1) și reprezintă persoana fizică, **grupul de persoane**, instituția publică, persoana juridică, precum și orice entitate capabilă să desfășoare o activitate economică";

Referitor la notiunea de proprietate comuna, conform unei opinii a Direcției Generale Juridice exprimate în anul 2008 într-o speta similară, rezulta următoarele:

"Dreptul civil definește proprietatea comuna ca fiind acea formă de proprietate în care prerogativele dreptului aparțin împreună și concomitent mai multor persoane. Proprietatea comuna are două forme de existență: **proprietatea comuna pe cote parti și proprietatea în devalmasie**.

Proprietatea comuna în devalmasie reprezintă proprietatea comuna a sotilor asupra bunurilor comune. În această situație, nici dreptul de proprietate și nici bunul nu sunt divizate, determinate, cunoscute. **Prin urmare, vânzarea unui imobil care aparține ambilor soți este considerată un act de dispoziție, oricare dintre soți poate instraina un imobil, cu condiția de a avea acordul expres al celuilalt sot, proprietar comun**".

Prin urmare, din punct de vedere al TVA, familia acționează similar unei asocieri în participatiune, însă, plecând de la definiția proprietății comune a sotilor asupra bunurilor comune, livrarea unui imobil sau a oricarui bun detinut în coproprietate nu poate fi o decizie independentă a unuia dintre soți, fiind necesare acordul și semnatura celuilalt pentru efectuarea livrării.

În aceste condiții, doar unul dintre coproprietari va fi desemnat să acționeze în numele asocierii, iar acesta va fi și titularul drepturilor și obligațiilor legale privind taxa pe valoarea adăugată. Pe cale de consecință, se consideră că niciunul din soți nu ar putea acționa de o manieră independentă în sensul art.127 alin.(1) din Codul fiscal, persoana impozabilă din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată pentru activitățile desfășurate fiind familia".

Direcția de Legislație în domeniul TVA concluzionează:

"Plafonul de scutire de TVA prevăzut la art.152 alin.(1) din Codul fiscal se calculează în acest caz pe familie, avându-se în vedere cifra de afaceri anuală realizată, aferentă tuturor activităților desfășurate de soți în numele asocierii".

În aceste condiții, la depășirea plafonului de scutire la art.152 alin.(1) din Codul fiscal, unul dintre soții **xxx** și **xxx** aveau obligația să se înregistreze ca platitor de taxă pe valoare adăugată și să respecte toate prevederile legale în domeniul taxei pe valoarea adăugată.

S-a constatat că la data de 22.02.2007 a fost depășită cifra de afaceri de 35.000 euro reprezentând plafonul de scutire din punct de vedere al TVA, prevăzut de art.152 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, iar până în data de 10.03.2007, soții **xxx** și **xxx** aveau obligația de a se înregistra în scopuri de TVA pentru operațiunea de vânzare a terenurilor și imobilelor în conformitate cu prevederile art.153 alin.(1) lit.b) coroborat cu prevederile art.127 alin.(1) și (2) și art.141 alin.(2) lit.f) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal.

Deoarece contestatarii nu s-au înregistrat în scopuri de TVA, nu au colectat TVA aferenta veniturilor realizate din vânzarea terenurilor și nu au declarat și achitat bugetului de stat TVA aferenta acestor venituri, organele de inspectie fiscala au colectat TVA în valoare de lei aferenta veniturilor în valoare de lei realizate din vânzarea terenurilor, prin contracte de vânzare-cumparare, contracte care se regasesc în Anexa nr. "Situatie privind vânzarea imobilelor și estimarea TVA de plata și al accesoriilor aferente" din Raportul de inspectie fiscala nr., pag. din dosarul cauzei, la pozitiiile și care intra în sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Aferent TVA stabilita suplimentar de plata, organele de inspectie fiscala au calculat, pe perioada 25.05.2007-29.06.2010, majorari de intarziere în valoare de lei în conformitate cu prevederile art.119 și 120 din O.G. nr.92/2003, republicata, privind Codul de procedura fiscala.

În contestatia formulata, contestatorii sustin ca nu datoreaza bugetului de stat TVA în valoare de lei și majorari de intarziere în valoare de lei stabilite prin Decizia de impunere nr. intrucat tranzactiile desfasurate pe perioada 2005-2009 nu intra în sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al TVA, tranzactiile efectuate neavând caracter de continuitate și **xxx** și **xxx** nu sunt persoane impozabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

In drept, pentru cauza în speta sunt aplicabile prevederile art.126 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, care dispun:

"1) Din punct de vedere al taxei sunt operatiuni impozabile în România cele care îndeplinesc cumulativ următoarele conditii:

a) operatiunile care, în sensul art. 128 - 130, constituie sau sunt asimilate cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii, în sfera taxei, efectuate cu plată;

b) locul de livrare a bunurilor sau de prestare a serviciilor este considerat a fi în România, în conformitate cu prevederile art. 132 și 133;

c) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor este realizată de o persoană impozabilă, astfel cum este definită la art. 127 alin. (1), acționând ca atare;

d) livrarea bunurilor sau prestarea serviciilor să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute la art. 127 alin. (2); "

Prin urmare, potrivit prevederilor legale, intra în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata livrarile de bunuri/prestarile de servicii realizate cu plata pe teritoriul Romaniei, în conditiile în care sunt realizate de o persoana impozabila așa cum a fost definita la art.127 alin.(1) iar livrarea bunurilor rezulta din una din activitatile economice prevazute la art.127 alin.(2).

Neindeplinirea cumulativa a conditiilor prevazute la art.126 alin.(1) conduce la scoaterea din sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata a respectivei operatiuni.

Potrivit prevederilor art.127 alin.(1) din legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificarile și completarile ulterioare, în vigoare pe perioada verificata, *"Este considerată persoană impozabilă orice persoană care desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice de natura celor prevăzute la alin. (2), oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități."*

Art.127 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal , coroborat cu prevederile dreptului civil care definesc proprietatea comuna, prevede la alin.(9) și (10):

(9) Orice asociat sau partener al unei asocieri sau organizații fără personalitate juridică este considerat persoană impozabilă separată pentru acele activități economice care nu sunt desfășurate în numele asocierii sau organizației respective.

(10) Asocierile în participațiune constituite exclusiv din persoane impozabile române nu dau naștere unei persoane impozabile separate. Asocierile de tip joint venture, consortium sau alte forme de asociere în scopuri comerciale, care nu au personalitate juridică și sunt constituite în temeiul legii, sunt tratate drept asocieri în participațiune.

În conformitate cu prevederile legale aplicabile la data efectuării tranzacțiilor, întrucât bunurile imobile au fost deținute în coproprietate de soți iar pentru livrarea unui imobil este necesar acordul și semnarea celuilalt soț, veniturile obținute de soții xxx și xxx au fost tratate de organele de inspecție fiscală ca fiind obținute dintr-o formă de asociere care reprezintă o singură persoană impozabilă, respectiv familia.

Se reține că o familie tratată ca asociere reprezintă o persoană impozabilă în sensul Titlului VI din Codul fiscal în condițiile în care aceasta desfășoară, de o manieră independentă și indiferent de loc, activități economice cu caracter de continuitate de natură celor prevăzute la alin.(2) al art.127 din Codul Fiscal, oricare ar fi scopul sau rezultatul acestei activități.

Conform art.127 alin.(2) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal "*activitățile economice cuprind activitățile producătorilor, comercianților sau prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole și activitățile profesiilor libere sau asimilate acestora. De asemenea, **constituie activitate economică exploatarea bunurilor corporale sau necorporale în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.***"

În explicarea art.127 alin.(2) din Codul fiscal, pct.3 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, legiuitorul precizează:

*"(1) În sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal, **obținerea de venituri de către persoanele fizice din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale, nu va fi considerată activitate economică, cu excepția situațiilor în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate în sensul art. 127 alin. (2) din Codul fiscal.**"*

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, persoanele fizice care obțin venituri din vânzarea locuințelor proprietate personală sau a altor bunuri care sunt folosite de către acestea pentru scopuri personale nu se consideră a fi desfășurat o activitate economică și pe cale de consecință nu intră în categoria persoanelor impozabile, **excepție facând situațiile în care se constată că activitatea respectivă este desfășurată în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.**

Astfel o familie ce achiziționează imobile în scopul revanzării, devine în sensul TVA, o persoană impozabilă care desfășoară activități economice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate, în atare situație, familia **xxx** și **xxx**, tratată ca asocieră în participativă, dobândind calitatea de persoană impozabilă.

În situația în care persoana fizică este considerată persoană impozabilă conform art.127 alin.(1) din Codul fiscal, aceasta are obligația să se înregistreze în scopuri de TVA în conformitate cu prevederile art.153 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, care dispun:

(1) Persoana impozabilă care este stabilită în România, conform art. 125¹ alin. (2) lit. b), și realizează sau intenționează să realizeze o activitate economică ce implică operațiuni taxabile și/sau scutite de taxă pe valoarea adăugată cu drept de deducere trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA la organul fiscal competent, după cum urmează:

b) dacă în cursul unui an calendaristic atinge sau depășește plafonul de scutire prevăzut la art. 152 alin. (1), în termen de 10 zile de la sfârșitul lunii în care a atins sau depășit acest plafon;

iar la pct.66 din H.G. nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal se precizează:

(1) În cazul în care o persoană este obligată să solicite înregistrarea în condițiile art. 153 alin. (1), (2), (4), (5) sau (7) din Codul fiscal, înregistrarea respectivei persoane se va considera valabilă începând cu:

c) prima zi a lunii următoare celei în care persoana impozabilă solicită înregistrarea în cazurile prevăzute la art. 153 alin. (1) lit. b) și, după caz, la alin. (2) din Codul fiscal.

La art.152 alin.(1) din Codul fiscal se precizează:

“Regimul special de scutire pentru întreprinderile mici.

(1) Persoana impozabilă stabilită în România, a cărei cifră de afaceri anuală, declarată sau realizată, este inferioară plafonului de 35.000 euro, al cărui echivalent în lei se stabilește la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României la data aderării și se rotunjește la următoarea mie poate solicita scutirea de taxă, numită în continuare regim special de scutire, pentru operațiunile prevăzute la art. 126 alin. (1), cu excepția livrărilor intracomunitare de mijloace de transport noi, scutite conform art. 143 alin. (2) lit. b).

(2) Cifra de afaceri care servește drept referință pentru aplicarea alin. (1) este constituită din valoarea totală, exclusiv taxă, a livrărilor de bunuri și a prestațiilor de servicii care ar fi taxabile dacă nu ar fi desfășurate de o mică întreprindere, efectuate de persoana impozabilă în cursul unui an calendaristic, incluzând și operațiunile scutite cu drept de deducere și pe cele scutite fără drept de deducere prevăzute la art. 141 alin. (2) lit. a), b), e) și f), dacă acestea nu sunt accesorii activității principale.[...]

(6) Persoana impozabilă care aplică regimul special de scutire și a cărei cifră de afaceri, prevăzută la alin. (2), este mai mare sau egală cu plafonul de scutire în decursul unui an calendaristic, trebuie să solicite înregistrarea în scopuri de TVA, conform art. 153, în termen de 10 zile de la data atingerii sau depășirii plafonului. Data atingerii sau depășirii plafonului se consideră a fi prima zi a lunii calendaristice următoare celei în care plafonul a fost atins sau depășit. Regimul special de scutire se aplică până la data înregistrării în scopuri de TVA, conform art. 153. Dacă persoana impozabilă respectivă nu solicită sau solicită înregistrarea cu întârziere, organele fiscale competente au dreptul să stabilească obligații privind taxa de plată și accesoriile aferente, de la data la care ar fi trebuit să fie înregistrat în scopuri de taxă, conform art. 153."

Din documentele existente la dosarul contestatiei se retine ca familia **xxxx** și **xxx** a realizat in perioada de contracte de vanzare cumparare a caror valoare este de **lei**.

Din raportul de inspectie fiscala nr. rezulta ca dupa depasirea plafonului de scutire de 35.000 EUR la data de 28.02.2007 numai contracte de vanzare-cumparare, contracte care se regasesc in Anexa nr. "Situatie privind vanzarea imobilelor si estimarea TVA de plata si al accesoriilor aferente" din Raportul de inspectie fiscala nr., pag. din dosarul cauzei, la pozitiile, si care intra in sfera operatiunilor taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata.

Potrivit prevederilor legale citate mai sus, se retine ca o persoana fizica care realizeaza in cursul unui an calendaristic operatiuni imobiliare, care au caracter de continuitate, constand in vanzarea de terenuri si constructii, altele decat cele utilizate in scopuri personale, devine persoana impozabila, indiferent daca operatiunea este sau nu scutita de TVA. Deci, persoanele fizice care efectueaza tranzactii imobiliare constand in vanzarea de bunuri imobile, devin persoane impozabile din perspectiva TVA.

Avand in vedere ca operatiunile, din punct de vedere fiscal, au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale, invederand totodata dispozitiile pct.66 alin.(2) din H.G.nr.44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicarea a Legii nr.571/2003 privind Codul fiscal, dat in aplicarea art. 153 alin. (1) din Codul fiscal, "**activitatea economică se consideră ca fiind începută din momentul în care o persoană intenționează să efectueze o astfel de activitate. Intenția persoanei trebuie apreciată în baza elementelor obiective ca de exemplu faptul că aceasta începe să angajeze costuri și/sau să facă investiții pregătitoare necesare pentru inițierea unei activități economice**" si analizand operatiunile efectuate in perioada 2005-2009, de catre familia **xxxx** si **xxx** respectiv cele contracte de vanzare cumparare, rezulta ca acesta a obtinut venituri cu caracter de continuitate, desfasurand astfel activitati economice, asa cum sunt definite la articolele de lege mai sus enuntate.

Din punct de vedere fiscal, operatiunile au caracter de continuitate atunci cand nu pot fi considerate operatiuni ocazionale precum si atunci cand o persoana fizica realizeaza in cursul unui an calendaristic mai mult de o operatiune imobiliara constand in vanzari de terenuri si constructii altele decat cele utilizate in scop personal.

Din documentele prezentate la dosarul cauzei se retine ca petentii **xxx**si **xxxx** au efectuat in perioada 2007-2009 tranzactii cu bunuri imobiliare reprezentand terenuri, case noi, case in curs de constructie dupa cum urmeaza:.

Imobilele au fost dobandite de petenti prin cumparare in perioada 2005-2008.

Prin operatiunile pe care le-au desfasurat in perioada 2005-2009, sotii **xxx** si **xxx** au avut calitatea de persoana impozabila, cu toate drepturile si obligatiile ce decurg din aceasta calitate, avand ca prima obligatie declararea inceperii activitatii ca persoana impozabila.

Prin urmare, avand in vedere ca familia **xxx** si **xxx**, tratati ca asociere, are calitatea de persoana impozabila, desfasurand activitati economice, urmare tranzactiilor comerciale derulate cu caracter de continuitate, precum si faptul ca bunurile tranzactionate, constau in vanzarea de terenuri construibile, case noi si case in constructie, rezulta ca operatiunile efectuate de catre contestatoare intra in sfera de aplicare a taxei pe valoarea adaugata, prin indeplinirea conditiilor prevazute de art.126 alin.(1) din Codul fiscal, nascandu-se totodata obligatia inregistrarii ca platitor de taxa pe valoarea adugata, respectiv inregistrarea ca platitor de TVA, in conditiile in care depaseste plafonul de scutire de 35.000 EUR.

Din analiza documentelor existente la dosarul cauzei, respectiv Raportul de inspectie fiscala nr. , situatii centralizatoare privind tranzactiile efectuate in perioada 2005-2009, rezulta ca familia **xxx** si **xxx**, **tratata ca asociere**, a depasit plafonul de scutire in luna februarie 2007, devenind astfel platitoare de taxa pe valoarea adaugata incepand cu luna aprilie 2007, avand obligatia sa solicite inregistrarea ca platitoare de taxa pe valoare adaugata pana la data de 10.03.2007, obligatie care pana la data incheierii raportului de inspectie fiscala mai sus mentionat, care a stat la baza emiterii deciziei de impunere contestata, nu a fost indeplinita de catre contribuabili.

In drept, art.153 alin.6 si 7 din Codul Fiscal precizeaza:

(6) Organele fiscale competente vor înregistra în scopuri de TVA, conform prezentului articol, toate persoanele care, în conformitate cu prevederile prezentului titlu, sunt obligate să solicite înregistrarea, conform alin. (1), (2), (4) sau (5).

(7) În cazul în care o persoană este obligată să se înregistreze, în conformitate cu prevederile alin. (1), (2), (4) sau (5), și nu solicită înregistrarea, organele fiscale competente vor înregistra persoana respectivă din oficiu.

Avand in vedere prevederile legale enuntate, in situatia in care organele de inspectie fiscala constata neindeplinirea de catre persoana impozabila a obligatiei de a se inregistra ca platitor de TVA in regim normal, inainte de inregistrare, vor solicita plata TVA pe care persoana impozabila ar fi trebuit sa o colecteze pe perioada scursa de la data la care avea obligatia sa solicite inregistrarea ca platitor de TVA pana la data constatarii abaterii.

Sustinerea petentilor conform careia " conform legislatiei in vigoare -codul comercial si al doctrinei juridice - pentru a deveni comerciant , deci a desfasura activitate economica, o persoana fizica trebuie sa indeplineasca cumulativ conditiile cerute de art.3 Cod Comercial.....Nu se poate pretinde ca exista o prezumtie legale de comercialitate, atata timp cat vanzarea imobiliara este de natura esentialmente de drept civil" nu poate fi retinuta in solutionarea favorabila a contestatiei.

Precizam ca operatiunile impozabile din perspectiva TVA nu sunt doar cele care constituie fapte de comert. Sfera de aplicare a taxei pe valoare adaugata este mult mai larga, operatiuni impozabile din punct de vedere al TVA fiind si operatiunile care nu sunt considerate conform Codului comercial ca fapte de comert. Exemplu : activitati de interes general cum ar fi spitalizarea, ingrijirile medicale, invatamantul sunt operatiuni impozabile, dar scutite fara drept de deducere (conform art.141 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal).

Astfel, asimilarea notiunilor precum "fapte de comert" si "comerciant" cu cele precum "operatiune impozabila" si "persoana impozabila" nu este in concordanta cu principiile generale ale TVA, principii care sunt reglementate in legislatia comunitara in domeniu, respectiv Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al TVA, in acest sens fiind si punctul de vedere al MFP- Directia legislatie in domeniul TVA transmis prin adresa nr..

Nu se poate retine in solutionarea contestatiei afirmatia petentilor conform art.141 alin.(2) lit.f) aplicabil in anul 2007 potrivit careia " *in conditiile in care terenurile construibile au fost achizitionate de la persoane care nu au facturat TVA, revanzatorul, in speta noi contestatarii, nu era obligat sa taxeze operatiunea de vanzare efectuata in anii 2004-2005-2006-2007, deoarece nu au avut dreptul sa deduca nici o taxa din moment ce aceasta nu a fost facturata de vanzator*".

Pentru a colecta TVA, respectiv pentru a deduce TVA , petentii trebuiau sa se inregistreze ca platitori de TVA fie prin optiune asa cum prevede art. 153 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , fie la data depasirii plafonului de scutire in baza prevederilor art. 152 din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal , data de la care erau obligati sa conduca evidenta contabila, respectiv sa intocmeasca jurnal de vanzari si cumparari, sa colecteze si sa deduca TVA in baza documentelor justificative. Persoanele vanzatoare de la care contestatarii au achizitionat bunurile imobile nu erau platitori de TVA astfel ca nu au facturat cu TVA.

Persoana fizica inregistrata in scopuri de TVA are toate drepturile si obligatiile care decurg din legislatia referitoare la TVA, respectiv sa colecteze si sa plateasca TVA la buget dar si sa deduca TVA aferenta achizitiilor facute in baza documentelor justificative daca acestea sunt destinate in folosul operatiunilor sale taxabile.

In ceea ce priveste afirmatia petentilor conform careia " *la momentul vanzarii terenurile erau agricole, astfel ca nu se supune taxarii cu TVA, char daca el este intravilan - in mod nelegal organele de control stabilind obligatii privind TVA*" , precizam ca la incadrarea in sfera TVA a terenurilor intravilane situate in vandute s-a tinut seama si de prevederile art.2, lit.d) din Legea nr.18/1991, republicata, Legea fondului funciar:

"Art.2

In functie de destinatie, terenurile sunt:

d) terenuri din intravilan , aferente localitatilor urbane si rurale, pe care sunt amplasate constructiile, alte amenajari ale localitatilor, inclusiv terenurilor agricole si forestiere;"

Pe de alta parte la art.1, ANEXA 1 din Ordinul 897/798/2005 pentru aprobarea Regulamentului privind continutul documentatiilor referitoare la scoaterea terenurilor din circuitul agricol.

" Art. 1

(1) Amplasarea constructiilor de orice fel se face conform prevederilor Legii fondului funciar nr.18/1991, republicata, cu modificarile si completarile ulterioare, pe terenuri situate in intravilanul localitatilor stabilit conform legii; fac exceptie constructiile prevazute la alin.(2) si (3) ale art.91 din legea mentionata, care pot fi amplasate si pe terenuri situate in intravilanul localitatilor, cu precadere pe cele cu folosinte neagricole sau cu folosinte inferioare si slab productive, cu respectarea prevederilor art.92 din aceeaasi lege.”

Conform anexei 2 din Legea 350/2001 privind amenajarea teritoriului si urbanismul, conform caruia “ Teritoriu intravilan - totalitatea suprafetelor construite si amenajate ale localitatilor ce compun unitatea administrativ - teritoriala de baza, delimitate prin planul urbanistic general aprobat si in cadrul carora se poate autoriza executia de constructii si amenajari. De regula intravilanul se compune din mai multe trupuri (sate sau localitati suburbane componente)”

si ale art.4, alin.(1) din HG nr.525/1996 pentru aprobarea Regulamentului general de urbanism:

“ Terenuri agricole din intravilan

(1) Autorizarea executarii constructiilor pe terenurile agricole din intravilan este permisa pentru toate tipurile de constructii si amenajari specifice localitatilor, cu respectarea conditiilor impuse de lege si de prezentul regulament.”

De asemenea, in anexa 2 din Legea nr.50/1991 privind autorizarea executarii lucrarilor de constructii:

“ Intravilanul localitatii

Teritoriul care constituie o localitate se determina prin Planul urbanistic general (PUG) si cuprinde ansamblul terenurilor de orice fel, cu/fara constructii, organizate si delimitate ca trupuri independente, plantate, aflate permanent sub ape, aflate in circuitul agricol sau avand o alta destinatie, in cadrul caruia este permisa realizarea de constructii, in conditiile legii.

Intravilanul se poate dezvolta prin extinderea in extravilannumai pe baza de planuri urbanistice zonale (PUZ) , legal aprobate, inregistrandu-se ulterior in Planul urbanistic general (PUG) al localitatii”.

Din toate cele precizate mai sus rezulta ca pe terenurile situate in intravilan se pot efectua constructii, incadrandu-se in prevederile art.141, alin.(2), lit.f) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal valabil in anul 2007, conform carora:

"ART. 141

Scutiri pentru operatiuni din interiorul țării

(2) Urmatoarele operatiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil, dacă este efectuată de o persoană impozabilă care și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial a taxei pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare”;

Potrivit prevederilor legale mai sus enunțate, este scutită de taxa pe valoarea adăugată livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită precum și a oricărui teren. Totodată, legiuitorul, în cadrul aceluiași alineat stipulează, ca excepție, ca persoana impozabilă care efectuează livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui **teren construibil, nu beneficiază de scutirea de taxa pe valoarea adăugată pentru această livrare**, dacă și-a exercitat ori ar fi avut dreptul să-și exercite dreptul de deducere total sau parțial al taxei pe valoarea adăugată pentru achiziția, transformarea sau construirea unui astfel de imobil.

La data de 01.01.2008, art.141 alin.(2) lit.f) din Codul fiscal se modifică, în sensul ca:

“(2) Următoarele operațiuni sunt, de asemenea, scutite de taxă:

*f) livrarea de către orice persoană a unei construcții, a unei părți a acesteia și a terenului pe care este construită, precum și a oricărui alt teren. **Prin excepție, scutirea nu se aplică pentru livrarea unei construcții noi, a unei părți a acesteia sau a unui teren construibil. În sensul prezentului articol, se definesc următoarele:***

1. teren construibil reprezintă orice teren amenajat sau neamenajat, pe care se pot executa construcții, conform legislației în vigoare;”

Legislația în domeniul taxei pe valoarea adăugată, prevede, prin excepție, ca tranzacțiile cu terenuri construite și construcții noi sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată.

În aceste condiții se reține obligația de a colecta taxa pe valoarea adăugată aferentă tranzacțiilor cu terenuri construite și construcții noi realizate de persoanele fizice în scopul obținerii de venituri cu caracter de continuitate.

Prin urmare, având în vedere că familia **xxx** și **xxx**, **tratată ca asocieră** a desfășurat activități economice cu caracter de continuitate iar tranzacțiile cu bunuri imobile sunt operațiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adăugată, se reține faptul că organele de inspecție fiscală în mod legal au colectat suplimentar TVA în valoare de **xxx lei** asupra veniturilor în valoare de xxx lei realizate din tranzacționarea unor bunuri imobile, conform contractelor de vânzare-cumpărare, fapt pentru care urmează a se respinge contestația pentru acest capăt de cerere.

Referitor la majorările de întârziere în valoare de **xxx lei** stabilite prin Decizia de impunere nr.xxx, contestată de petenți, precizăm:

Majorările de întârziere în valoare de lei au fost calculate de organele de inspecție fiscală, pe perioada 25.07.2007 - 29.06.2010, aferente TVA stabilită suplimentar de plată în valoare de lei.

Majorările de întârziere au fost stabilite în conformitate cu prevederile art.120 din O.G. nr.92/2003, republicată, privind Codul de procedură fiscală care dispune:

"(1) Majorările de întârziere se calculează pentru fiecare zi de întârziere, începând cu ziua imediat următoare termenului de scadență și până la data stingerii sumei datorate, inclusiv.

(7) Nivelul majorării de întârziere este de 0,1% pentru fiecare zi de întârziere, și poate fi modificat prin legile bugetare anuale."

In ceea ce priveste afirmatia petentilor conform careia " *Daca se va retine insa ca se mentine totusi obligatia de plata de TVA intr-o mai mica masura, va rugam sa constatati ca obligatia de plata la majorari de intarziere nu are suport legal...*

Este de necontestat ca pana in anul 2009 , organele fiscale au incasat efectiv impozitele ce le-am achitat conform art.77.1 din Codul fiscal, nu am primit nici o notificare, somatie, punere in intarziere, atentionare, ca se impun a fi colectate si alte taxe sau impozite. "

Veniturile obtinute din tranzactiile incheiate se impoziteaza conform Titlului III Impozitul pe venit si Titlului VI Taxa pe valoarea adaugata din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal. Petentii au achitat impozitul pe veniturile din transferul proprietatilor imobiliare din patrimoniul personal prevazut la art.77.1 din Codul fiscal, impozit calculat si incasat de notarul public.

La data la care petentii au devenit platitori de TVA , acestora le-a revenit responsabilitatea pentru plata la termen a TVA datorata, asa cum prevede art.158 alin.(1) din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal:

"ART. 158

Responsabilitatea plătitorilor și a organelor fiscale

(1) Orice persoană obligată la plata taxei poartă răspunderea pentru calcularea corectă și plata la termenul legal a taxei către bugetul de stat și pentru depunerea la termenul legal a decontului și declarațiilor prevăzute la art. 156² și 156³, la organul fiscal competent, conform prezentului titlu și legislației vamale în vigoare".

Prin urmare, avand in vedere ca d-l **xxx** si d- na **xxx** au desfasurat activitati economice cu caracter de continuitate cu bunuri imobile si acestea sunt operatiuni taxabile din punct de vedere al taxei pe valoarea adaugata se retine faptul ca organele de inspectie fiscala in mod legal au colectat suplimentar TVA si in mod legal au calculat majorari de intarziere in suma de lei , calculate pe perioada 25.07.2007 - 29.06.2010.

Majorarile de intarziere reprezinta obligatie accesorie in raport cu debitul reprezentand TVA in suma de lei si in conditiile in care debitul este datorat si majorarile de intarziere in suma de **lei** sunt datorate, motiv pentru care se va respinge contestatia ca neintemeiata pentru acest capat de cerere.

Pentru considerentele aratate in continutul deciziei si in temeiul art. 216 din O.G.nr.92/2003 privind Codul de procedura fiscala, republicata, se,

DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulate de catre d-l **xxx** si d- na **xxx**, inregistrata la D.G.F.P.Brasov sub nr. , pentru suma totala de lei, compusa din:

- **lei** reprezentand TVA stabilita suplimentar de plata
- **lei** reprezentand majorari de intarziere aferente TVA stabilita suplimentar de plata.

Prezenta decizie poate fi atacata la Tribunalul in termen de 6 luni de la data comunicarii conform prevederilor Legii nr.554/2004 privind contenciosul administrativ.